

Fato gerador presumido e repetição de indébito na substituição tributária progressiva

Presumed taxable event and restitution of overpaid tax in the progressive tax substitution

Guilherme Dourado Aragão Sá Araujo¹

Resumo

Sob a ótica da regra-matriz de incidência tributária, o presente trabalho expõe a teoria do fato gerador presumido na substituição tributária progressiva em suas especificidades de recolhimento antecipado do tributo e quantificação da base de cálculo presumida, bem como a eventual possibilidade de restituição do tributo pago a maior quando da superveniente ocorrência do fato gerador em valor inferior ao presumido. Utilizando-se de pesquisa bibliográfica de livros, artigos e periódicos, o presente estudo demonstra o fenômeno da incidência das normas no âmbito da teoria geral do direito tributário para seguir à análise da sujeição passiva tributária no direito positivo, com o objetivo de melhor explicitar o instituto da substituição progressiva. Ao final, demonstra-se a (im)possibilidade de repetição de indébito nessa forma de sujeição passiva ao confrontar o atual posicionamento jurisprudencial com a doutrina amplamente majoritária.

Palavras-chave: Substituição tributária; Repetição de indébito; Direito tributário.

Abstract

From the viewpoint of rule-array of tax incidence, this paper presents the theory of the presumed taxable event in the progressive tax substitution in their specificities of advance tax payment and the quantification of the presumed calculation basis, as well as the possibility of the restitution of the overpaid tax when the supervening occurs of the taxable event is in less than the presumed value. Using a literature research of books, articles and journals, this study demonstrates the phenomenon of the incidence of the rules within the general theory of tax law to follow the analysis of passive subjection in positive law, in order to better explain the institute of the progressive tax substitution. Finally, it's demonstrated the (im)possibility of restitution of the overpaid tax in this form of passive subjection in confronting the current jurisprudence position with the wide majority doctrine.

Keywords: Tax substitution; Restitution of overpaid tax; Tax law.

Introdução

A substituição tributária progressiva é uma forma de sujeição passiva da relação jurídico-tributária que consiste na atribuição a um terceiro do dever de recolher o tributo

¹ Graduando em Direito pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Foi monitor de Direito Tributário daquela instituição. Estagiário da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará.

devido antes da prática do fato gerador. Previsto no art. 150, §7º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o instituto legitima à autoridade administrativa a presumir a ocorrência do fato gerador que supostamente ocorrerá no futuro e a cobrar o montante devido, com presunção também da base de cálculo, antes da prática do fato imponible.

No presente trabalho, fundado em pesquisa bibliográfica de livros, artigos e periódicos, tem por objetivo geral verificar a legitimidade, em um ambiente democrático de direito, a possibilidade de cobrança de um tributo cujo fato gerador antes da própria ocorrência do fato gerador, o que a fronta a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, instituidora do vínculo que une os sujeitos ativo e passivo em torno de uma obrigação de pagar o tributo ou a multa (principal) ou de fazer ou não-fazer algo (acessória).

Em seus objetivos específicos, busca-se, no presente estudo, demonstrar a regra-matriz de incidência tributária como delimitadora da juridicização dos fatos concretos à incidência da norma abstrata. É feita análise de seus critérios, especialmente os critérios pessoal e quantitativo, inserindo-os na sistemática da substituição tributária com presunção do fato gerador. Busca-se, ainda, verificar os efeitos jurídicos da posterior ocorrência do fato gerador em valor diferente do que fora estipulado, bem como a possibilidade de restituição do tributo eventualmente pago a maior em virtude da natural imprecisão ao se predizer o futuro. Uma vez que o dispositivo constitucional que instituiu a substituição tributária progressiva (art. 150, §7º, CF/88) apenas fez menção à possibilidade de restituição caso não ocorra o fato gerador, silenciando quanto a sua ocorrência em valor inferior.

O presente artigo demonstra a posição adotada pelos entes tributantes em face dessa omissão constitucional, bem como o conflito entre a posição predominante doutrinária e a jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade do instituto e quanto à possibilidade de repetição de indébito do tributo recolhido a maior no caso de ocorrência superveniente do fato gerador em valor diverso do estipulado.

1 A regra-matriz de incidência e o surgimento da relação jurídica tributária

A relação jurídico-tributária é, conforme lição de Alfredo Augusto Becker (2007), uma relação artificialmente criada por uma regra jurídica construída pelo Estado com objeto específico de formar um vínculo por outra forma não existente entre o sujeito passivo (pólo negativo) e o sujeito ativo (pólo positivo) cujo objeto é o cumprimento de uma obrigação tributária. Este efeito jurídico superposto a uma relação pré-jurídica dá-se pelo fenômeno da incidência da norma tributária, que determina a juridicização de um fato *a priori* irrelevante para o direito, vindo-lhe a atribuir seus efeitos jurídicos. É em torno do fenômeno da incidência, portanto, que se desenvolve a relação jurídico-tributária.

Esse fenômeno é composto pelo binômio hipótese de incidência e fato gerador, dois caracteres essencialmente distinguíveis. Aquele consiste na hipótese normativa de uma determinada situação, enquanto este se refere, como se percebe de sua terminologia, à consequência da prática, no mundo fático, daquela hipótese descrita em lei.

Atentando a esse caráter dualista, em contraposição ao pensamento monista prevalescente até meados do século XX (JARACH, 1989), segundo o qual não haveria distinção entre fato gerador e hipótese de incidência, o surgimento da relação jurídico-tributária exige a previsão legal *in abstracto* de uma conduta necessária e suficiente ao surgimento de uma obrigação tributária (antecedente, hipótese de incidência) e a efetiva prática dessa previsão (consequente, fato gerador). Embora conceito elementar do direito tributário, tamanha sua importância para a análise do tema a que se propõe no presente estudo, faz-se necessário maior empenho sobre o mesmo, para que, só então, se possa discorrer com maior propriedade.

Em virtude do princípio da anterioridade das leis, como pressuposto de quaisquer deliberações acerca da existência ou não de uma relação tributária, é necessária a existência de uma norma já vigente que, dentre outros dispositivos essenciais, preveja a situação hipotética a ser verificada no mundo fenomênico capaz de ensejar o surgimento da obrigação (CARVALHO, 2013). A essa hipótese normativa, dá-se o nome de hipótese de incidência, embora o Código Tributário Nacional (CTN), apregoado pela orientação doutrinária do século passado, a defina como fato gerador. Trata-se de uma norma juridicizante, pois confere a um fato comum da vida uma consequência jurídica, juridicizando-o (MIRANDA, 1983). Uma vez vigente a lei que caracterize determinado fenômeno como hipótese de incidência de um tributo, no momento em que houver a prática, no mundo concreto, do fato definido naquele normativo abstrato, surgirá a obrigação tributária. A esse fenômeno dá-se o nome de fato gerador (CARVALHO, 2013, p. 247):

Posto isso [necessária observação da semântica jurídica], percebemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro de regras sintáticas ditadas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquetizados pela hipótese da norma geral e abstrata.

Explica precitado autor que a construção do fato jurídico (o fato gerador da obrigação tributária) nada mais é que a prática de uma hipótese abstrata legalmente prevista capaz de se amoldar ao fenômeno concreto, devendo, por óbvio ser observados os limites semânticos e gramaticais do próprio texto legal. Outro não é o disposto no CTN quando expõe, com as ressalvas feitas alhures e aprofundadas a seguir, em seu art. 114, que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua

ocorrência”. Embora o legislador aparentemente confunda os conceitos de fato gerador e hipótese de incidência, nota-se, por meio de hermenêutica histórica, que essa disposição parece se coadunar perfeitamente com o entendimento doutrinário que prevalecia à época de promulgação do CTN, Lei nº 5.172 de 1966, quando, conforme breve exposição alhures, vinculava-se a relação tributária a um único elemento, mesclando os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador. Conforme síntese de Hugo de Brito Machado (2012a, p. 130-131):

A expressão ‘hipótese de incidência’ designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão ‘fato gerador’ diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

Não obstante as devidas críticas ao conceito de fato gerador trazido no texto legal, deve-se observar que as mesmas não têm viés de questionar a validade das normas do CTN, nem de demais leis que porventura venham a repetir os equívocos, mas tão somente afigurar-se ao rigor técnico necessário para o desenvolvimento do estudo. Como, a propósito, aponta Aliomar Baleeiro (2010, p. 699), essas intervenções “almejam antes facilitar-lhes a compreensão, ou seja, tais críticas devem ser consideradas apenas - naquilo que têm de razoável - como um modo ou técnica de explicitação do próprio texto legal”, com o fim de chegar às mais fiéis conclusões.

Paulo de Barros Carvalho (2013) elaborou a regra-matriz de incidência tributária, teoria na qual expõe que a norma de incidência deve prever cinco critérios essenciais à indicação da ocorrência do fato gerador. Somente preenchidos todos os cinco critérios previstos na hipótese de incidência é que se considera ocorrido o fato gerador e originada a obrigação tributária correspondente. São os critérios material (matéria tributável), temporal (momento de ocorrência), espacial (onde ocorreu, o que também determina do sujeito ativo), pessoal (sujeitos ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Uma vez preenchidos os cinco critérios, surge o fenômeno da tributação: a automática e infalível, conforme Alfredo Augusto Becker (2007), incidência da norma juridicizante e a materialização de seus efeitos jurídicos, quais sejam, o surgimento da relação jurídica que vincula sujeitos ativo e passivo cujo objeto é o pagamento do tributo.

Uma vez verificada a incidência da norma tributária, surge o vínculo jurídico polarizado entre sujeito ativo e passivo cujo objeto é o adimplemento de uma obrigação pecuniária de natureza tributária. Diz-se vínculo polarizado pois cria dois pólos com direitos e deveres reciprocamente opostos: o pólo ativo, que é a pessoa jurídica de direito público competente para a cobrança do tributo, e o pólo passivo, que é aquele obrigado ao pagamento da exação. Em síntese, “o sujeito ativo [...] tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o

dever de prestar seu objeto” (MACHADO, 2012a, p. 145). O Estado, portanto, em gozo do seu poder de tributar, formaliza sua pretensão dentro dos limites que lhe impõe o Direito para que possa exigir do sujeito passivo o adimplemento de uma obrigação tributária principal.

2 Sujeição passiva tributária

A sujeição passiva tributária é a situação pela qual alguém, em virtude da existência de uma relação jurídico-tributária nos moldes alhures, está legalmente obrigado a pagar um tributo ou uma sanção pecuniária (obrigação tributária principal) ou a fazer ou deixar de fazer algo não abrangido pelo ato de pagar (obrigação tributária acessória). O presente estudo gravita em torno de uma espécie de sujeição passiva em obrigação tributária principal, a ser explanada em momento oportuno.

O CTN dispõe de capítulo específico para dispor sobre a sujeição passiva tributária, e, ao traçar suas normas gerais do Sistema Tributário Nacional, distingue o sujeito passivo tributário entre contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, CTN) e responsável (art. 121, parágrafo único, II, CTN). Aquele sujeito é, nos moldes legais, quem possui uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da respectiva obrigação. Para Luciano Amaro (2013, p. 328), “o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos”. Diz-se contribuinte aquele que efetivamente pratica o fato gerador. A figura do responsável guarda maiores celeumas. Para o CTN, é responsável aquele cuja obrigação decorre da lei sem que o mesmo tenha praticado o fato gerador. É, de certa forma, um conceito subsidiário ao de contribuinte, pois a prática do fato gerador continua a ser o determinante. Assim, quem pratica o fato gerador é o contribuinte e todos os demais sujeitos passivos que não preencham esse elemento são responsáveis. Corrobora esse entendimento Luciano Amaro (2013, p. 329):

A identificação do contribuinte facilita a análise do responsável. Recordemos que, na definição legal, o sujeito passivo diz-se responsável ‘quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei’ (CTN, art. 121, parágrafo único, II).

Esse conceito, tecnicamente pobre, é dado por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.

A imputação legal da condição de responsável a um terceiro é um meio de facilitar a fiscalização ou garantir o recolhimento do tributo quando de outro modo seria impossível ou demasiado oneroso ao Estado. Em virtude da dificuldade de se realizar uma fiscalização adequada sobre aqueles que desenvolvem determinadas atividades econômicas, como forma de evitar ou dificultar fraudes, imputa-se o pagamento do tributo de um respectivo fato gerador a alguém indiretamente relacionado com sua prática. Esse alguém, por óbvio, não

poderá ser absolutamente alheio à ocorrência do fato gerador e tampouco aquele que o praticou, porque se confundiria com a figura do contribuinte. É, sim, alguém vinculado de forma indireta à prática do fato gerador sobre o qual tenha exercido certa influência.

A responsabilidade tributária, embora silente seja o CTN, pode ser, segundo classificação doutrinária, por substituição ou por transferência (também denominada responsabilidade *stricto sensu*). O critério diferenciador de ambas é a existência do vínculo obrigacional do responsável no momento da ocorrência do fato gerador, e, conseqüentemente, do surgimento da obrigação tributária (SCHOUERI, 2012). A responsabilidade por transferência é a única regulada diretamente pelo CTN, e se caracteriza pelo fato de que, no momento do surgimento da obrigação tributária, o ônus recai sobre alguém e, posteriormente, esse ônus é transferido para o responsável. Há uma alteração superveniente do sujeito passivo da obrigação tributária. Na responsabilidade por substituição, ou meramente substituição tributária, desde o surgimento da obrigação tributária pela prática do fato gerador o seu ônus já recai sobre o substituto, não tendo o contribuinte, em momento algum se incumbido de arcar com o tributo. Não há alteração do sujeito passivo da obrigação pois, desde o seu surgimento, o substituto já ocupava o pólo passivo.

Se o instituto da responsabilidade tributária é um meio de facilitar a fiscalização e arrecadação, a substituição emerge como seu mais incisivo instrumento. Na transferência ocorre um deslocamento do pólo passivo por motivos diversos, dentre os quais pode-se mencionar a sucessão empresarial (art. 133, CTN), a sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN) ou a sucessão do adquirente de bens móveis ou imóveis (arts. 130 e 131, I, CTN). Nesse caso, a princípio, o Estado busca a persecução de seu crédito em face de um sujeito passivo, mas, em virtude de um evento externo (a sucessão empresarial, a saisine, a partilha ou a alienação de bens, por exemplo), redirecionará seu pleito ao responsável legalmente indicado.

Na substituição, o Estado sequer tenta a satisfação de seu crédito antes de imputar ao responsável a obrigação de pagá-lo. Por presunção, considera, desde o início, impossível ou demasiado onerosa a persecução em face de um sujeito passivo e, imediatamente ao surgimento da obrigação, designa o terceiro, de menos onerosa persecução, que será encarregado de adimplir o ônus tributário. A responsabilidade por substituição dispensa o evento externo deslocador da sujeição passiva para diretamente vincular o terceiro responsável.

2.1 A Substituição tributária do art. 150, § 7º, CF/88

O Estado, enquanto administrador, busca facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária para melhor satisfação de seus créditos. Enquanto legislador, criador do direito, o Estado desenvolve institutos jurídicos aptos a facilitar essa fiscalização (como, por exemplo, as garantias e privilégios do crédito tributário). Entretanto, é necessário manter observância de todo o ordenamento jurídico, limitador do poder político do Estado, na criação desses institutos que lhe beneficiem. Não raro, a ânsia em garantir suas receitas faz com que o Estado avance por sobre as garantias dos contribuintes, sejam os direitos fundamentais, a atribuição constitucional de competência, os princípios da tributação, dentre outros instrumentos jurídicos de proteção do indivíduo em face do poder público, conforme menção de Ives Gandra da Silva Martins (2013). Pode-se destacar, a título exemplificativo, as chamadas sanções políticas, há muito rechaçadas por doutrina e jurisprudência, embora ainda praticadas pelos entes públicos no interesse de forçar o recolhimento de tributos pelo uso da força, como no caso da interdição de estabelecimento comercial, a apreensão de mercadorias, restrição da aquisição de estampilhas, casos de tal frequência que culminaram na edição das Súmulas nº 70, 323 e 547 do STF, respectivamente.

Diversos outros abusos são praticados pelo Estado na persecução de seus créditos tributários. Dentre esses abusos, destaca-se o instituto em apreço no presente estudo: a substituição tributária progressiva (“para a frente” ou por antecipação), talvez o mais teratológico dos instrumentos que objetivam facilitar a arrecadação. Debutante no direito brasileiro por inovação da Lei Complementar nº 43 de 1983, o instituto, por ser conveniente ao Estado, rapidamente passou a ser repetida de forma reiterada em diversos normativos supervenientes, como, por exemplo, o Convênio nº 66 de 1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), firmado para instituição do ICMS por ordem do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, conforme apontam Eduardo Maneira (2003) e Maria Rita Ferragut (2005).

A substituição tributária progressiva consiste em um instrumento jurídico que autoriza o ente tributante a lançar e recolher tributo sobre um fato gerador que, presume-se, ocorrerá em um momento posterior. Em outros termos, está autorizado o Estado a presumir a prática futura de um fato gerador e a recolher o tributo “devido” antes que esse fato gerador seja praticado. Diz-se progressiva ou “para a frente” pois o fato gerador ocorrerá em momento posterior ao recolhimento do tributo. Desde sua instituição no Brasil, essa forma de substituição tributária com recolhimento do montante “devido” antes da ocorrência do fato gerador foi alvo das mais dedicadas críticas doutrinárias e objeto de seguidos questionamentos judiciais. Para garantir a manutenção do instrumento que, por óbvio, lhe oferece grandes vantagens, o Estado, por intermédio do poder constituinte derivado

reformador, fez inserir, por meio da Emenda Constitucional nº 03 de 1993, o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988, que passou a dispor:

Art. 150 [...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Por meio desta forma de responsabilidade, legitima-se à administração pública lançar e cobrar tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu, mas cuja situação fática permite que se presuma que sua ocorrência se dará em momento posterior. Dessa forma, a Constituição Federal autoriza o Estado a presumir que um fato gerador ocorrerá futuramente e a recolher, de imediato, o referido tributo com base nessa presunção.

O poder público busca, assim, simplificar a fiscalização tributária como forma de garantir a máxima arrecadação com o mínimo dispêndio financeiro. Nesse ponto, é de se verificar a relação entre a substituição tributária progressiva e o princípio da praticidade. Como se pode verificar de sua terminologia, o princípio da praticidade cuida de simplificar a execução das normas com fins de garantir uma operacionalização eficiente das leis (DERZI, 2004). Por expressar uma máxima de eficiência da administração tributária, sobretudo quanto à fiscalização e à arrecadação dos tributos, o princípio da praticidade atua como orientador geral tanto da atividade legislativa quanto de sua interpretação, visando à garantia de sua máxima aplicabilidade (CARVALHO, 2009).

A substituição tributária é utilizada sobretudo para os chamados tributos indiretos, que tendem à formação de complexas cadeias. Nesses tributos, a fiscalização individual de cada um dos sujeitos passivos dessa cadeia seria demasiado onerosa. Em observância ao princípio da praticidade, a substituição tributária é instituída para concentrar todo o recolhimento dos tributos que viriam a incidir na cadeia produtiva em um único sujeito passivo, reduzindo notoriamente o dispêndio em termos de fiscalização.

3 Fato gerador presumido

Percebe-se que uma das formas de efetivação do princípio da praticidade, ou seja, uma das formas de simplificar a administração tributária é por meio da presunção, instituto que legitima o Estado a, no interesse da arrecadação tributária, deduzir a ocorrência de certos fatos (no caso, o fato gerador da incidência) a partir da comprovação de prévia ocorrência de outro fato. Por abordar projeção demasiado abstrata, para melhor entendimento, cumpre expor o conceito doutrinário de presunção, utilizando-se, para este fim, a obra do retromencionado Alfredo Augusto Becker (2007, p. 538):

A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade de existência de do fato desconhecido. A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica. Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos para deduzir-se a existência de outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.

Estabelece o autor um raciocínio digno de alguns apontamentos para melhor correlação com o objeto do estudo que se faz presente. Em primeiro momento há a verificação de dois fatos que possuem, necessariamente, entre si, um vínculo natural. O observador analisa que um fato primordial, em virtude dessa relação, acarreta no acontecimento de outro fato, sendo este, àquele, subsequente. A verificação desse padrão em uma hipótese de pleno conhecimento do observador o permite concluir pela existência dessa relação causal entre ambos os fatos. Esse conhecimento, por meio da presunção, será transferido para uma outra hipótese situacional na qual o observador não tenha esse pleno conhecimento.

Num segundo momento, o observador já não tem onisciência em relação ao que se passa. Nesta hipótese, ele verifica a ocorrência do fato primordial, mas, em virtude da não completude de seu conhecimento, não é capaz de inteligir a ocorrência do fato subsequente. É nesse ponto que a presunção mostra sua importância. Embora se desconheça a ocorrência do subsequente, é possível deduzi-la tomando por base dois pressupostos previamente trabalhados, um fático e um lógico: a comprovação da ocorrência do fato primordial e o nexo causal entre este e o fato subsequente. Ora, como restou evidenciado previamente que há uma relação entre a ocorrência de um fato e a de ocorrência de outro, nas situações seguintes, a dificuldade em determinar a ocorrência do segundo fato pode ser suprida pela comprovação da ocorrência do primeiro e do nexo causal.

É essência da presunção, portanto, o conhecimento meramente parcial, ou não pleno, dos fatos. É quando há obscuridade na análise do fenômeno concreto que surge a possibilidade de lançar mão de presunções lógicas que venham a suprimir esta imprecisão probatória. Em síntese, em face da dificuldade de uma precisa verificação da existência de um fato subsequente, por um raciocínio lógico, é possível deduzi-la em virtude do prévio conhecimento de um fato e de uma relação causal entre ambos. Em face destes apontamentos, está o arremate de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 538), segundo o qual “Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável”.

Quanto à classificação, ainda segundo Alfredo Augusto Becker (2007), as presunções podem ser simples (comuns, *praesumptiones hominis*) ou legais (de direito, *praseumptiones*

juris). Aquelas são decorrentes do raciocínio humano, enquanto estas são fixadas por lei. O raciocínio explanado nos parágrafos anteriores permanece inalterado, apenas há uma subrogação do legislador à figura do observador. O legislador, hipoteticamente, analisa os fatos, formula suas conclusões lógicas e as normatiza. As presunções legais podem ser absolutas (*juris et de jure*), que não admitem prova em sentido contrário, condicionais ou relativas (*juris tantum*), quando admitem, e mistas, que somente admitem certos meios de prova previstos em lei.

À impossibilidade de determinar com exatidão a futura ocorrência de um fato gerador, sobretudo para tributos indiretos, que tendem à formação de complexas cadeias, o legislador assumiu a posição de normatizar seu raciocínio lógico segundo o qual, a partir de determinado evento ocorrido previamente e de fácil comprovação, presume-se, em momento posterior, que ocorrerá a prática do chamado fato gerador presumido. Dessa forma, institui-se um supedâneo lógico-normativo que possibilita ao poder público presumir a futura ocorrência de um fato gerador e com isso proceder ao recolhimento do tributo. O fato gerador presumido é o evento desconhecido cuja provável existência superveniente se infere a partir de outro fato conhecido.

3.2 A antecipação do recolhimento do tributo e a regra-matriz de incidência

Ao analisar a teoria do fato gerador presumido junto à estrutura de incidência que cria o vínculo jurídico tributário percebe-se, de plano, alguns descompassos que a substituição tributária progressiva provoca em toda a estrutura da incidência tributária. Conforme exposto, a relação jurídica que une os sujeitos ativo e passivo em torno da obrigação tributária surge com a prática do fato gerador, sendo esta sua condição necessária e suficiente (art. 114, CTN). Com o fato gerador presumido, desloca-se da ordem cronológica o surgimento da obrigação tributária de modo que o Estado possa constituir um crédito tributário com fulcro em uma obrigação originada por um fato gerador que virá a ocorrer posteriormente. Percebe-se que a substituição tributária é um maquinário teratológico que facilita a arrecadação do Estado, bem verdade, mas ao custo de contrariar todo o sistema jurídico vigente. Uma imposição surgida pela mera presunção de um evento que sequer ocorreu viola a formulação da incidência ao permitir que a norma abstrata venha a incidir sobre um caso concreto que não existe. Nessa situação, a obrigação tributária não surge com a ocorrência do fato gerador, e sim pela vontade do ente público. Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 256) apontou a inconsistência da substituição tributária progressiva perante a regra-matriz de incidência tributária.

[...] se pensarmos que o direito tributário se formou como um corpo de princípios, altamente preocupado com minúcias do fenômeno da incidência, precisamente para

controlar a atividade impositiva e proteger os direitos e garantias dos cidadãos, como admitir um tipo de percussão tributária que se dê à margem de tudo isso, posta a natural imprevisibilidade dos fatos futuros? Se é sempre difícil e problemático exercitar o controle sobre fatos ocorridos, de que maneira lidar com a incerteza do porvir e, ao mesmo tempo, manter a segurança das relações jurídicas.

Conforme enxerto supra, qualquer instituto jurídico deve guardar coerência não apenas com as normas de hierarquia superior, mas com todo o ordenamento jurídico, de modo a estar consonante para com o mesmo. O respeito às normas de hierarquia superior e a todo o restante do ordenamento é fenômeno denominado derivação e posituação do direito (CARVALHO, 2011). A substituição tributária progressiva provoca o surgimento da obrigação tributária sem a prática do fato gerador e faz com que a lei incida sobre algo que ainda não aconteceu e, por intermédio desse objeto inexistente, a norma emana seus efeitos concretos sem suporte fático. É perceptível, portanto, que a substituição tributária progressiva provoca uma deformação no restante do ordenamento jurídico ao contrariar o próprio fenômeno da incidência, algo que transpõe o ramo do direito tributário.

3.3 Determinação da base de cálculo

Demonstrou-se que a incidência tributária se dá em cinco aspectos necessariamente presentes à subsunção do fato à norma vigente. Um desses critérios é o quantitativo, aquele que determinará o montante do tributo a ser pago naquela relação. Ora, sendo tributo uma “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” (art. 3º, CTN) e tendo a obrigação tributária principal por objeto “o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 113, § 1º, CTN), é evidente que a quantificação do montante devido é de suma importância para o Direito Tributário. Essa determinação do *quantum debeat* se dá também por meio dos normativos que integram a hipótese de incidência tributária (ATALIBA, 2000).

A formulação abstrata das normas tributárias que possibilita precisar a exata quantia devida dá-se pela conjugação da base de cálculo com a alíquota. A base de cálculo é a importância considerada como o *quantum* da manifestação da riqueza tributável. Para Paulo de Barros Carvalho (2013), base de cálculo mensura a grandeza efetiva do evento jurídico tributário (fato gerador). A alíquota é o acréscimo legal que adjetivar-se-á à base de cálculo para determinação da dívida tributária e pode ser *ad valorem*, quando se tratar de uma fração proporcional à base de cálculo (por exemplo, alíquota de 5% sobre o valor da base de cálculo), ou específica, quando exprimir um valor monetário fixo em virtude de uma grandeza quantificável (por exemplo, alíquota de R\$: 1,00 por quilograma de um produto).

Quando a incidência da norma se dá na sua forma usual, com subsunção da hipótese abstrata no momento da prática do fato gerador, a autoridade administrativa competente para

realizar o lançamento do crédito pode debruçar-se sobre o fato imputável e dele extrair as informações de que necessita para o cálculo do montante devido. Entretanto, conforme demonstrou-se alhures, na substituição tributária progressiva a obrigação surge antes da prática do fato gerador, e, sendo este futuro, é impossível à autoridade administrativa calcular com precisão o montante do tributo devido, já que, por óbvio, não há como predizer o futuro, sobretudo para fins de quantificar a base de cálculo, salvo mera suposição.

Ante à impossibilidade natural de se predizer o futuro, inclusive para identificação do preço pelo qual será praticado o fato gerador, o Estado o estipulará, teoricamente, dentro dos valores razoáveis praticados pelo mercado. Entretanto, nenhuma segurança existe de que o ente público imputará um valor adequado ao caso concreto, o que, conforme Roque Antonio Carrazza (2009, p. 326-327), dificilmente acontece:

[...] a antecipação do ICMS utiliza *base de cálculo* fundada em fictício e estimado valor de tabela, quase sempre maior que o valor real, já que, graças à estabilização de nossa Economia, têm havido redução de custos e promoções.

[...]

Na *substituição tributária para frente* há falta de valores efetivos a serem considerados como base de cálculo do ICMS. Como não se sabe quando e como ocorrerá o *fato imponível*, o Fisco ‘estima’ o preço da operação mercantil que, provavelmente, um dia virá a ocorrer. Ora, nada disso se compadece com a segurança e com a certeza que devem presidir o fenômeno da tributação. (grifo original).

Em virtude dos abusos praticados pelo Fisco na estipulação da base de cálculo pela qual será praticado o fato gerador presumido, muitas vezes há um recolhimento de tributo acima do que seria devido. No caso de tributos recolhidos mediante alíquota específica não há grandes problemas, uma vez que a quantidade da grandeza utilizada como base de cálculo (quilogramas ou litros por exemplo) pode, sim, ser auferida em momento prévio. No que tange à alíquota *ad valorem*, entretanto, é impossível precisar o valor final pelo qual o fato gerador será praticado, motivo pelo qual caberá ao Estado sua estipulação.

Ora, se o Fisco tem o poder de dizer o preço final de um produto e de, sobre esse preço, fazer incidir uma alíquota proporcional, evidentemente que, sem meios jurídicos aptos a assegurar a veracidade da base de cálculo presumida, ela normalmente será estipulada em valor bastante superior ao valor correto. Uma alíquota de 10% (dez por cento) sobre uma base de cálculo de R\$: 100.000,00 (cem mil reais) rende ao Estado muito mais tributo que a mesma alíquota sobre uma base de cálculo de R\$: 80.000,00 (oitenta mil reais), por exemplo. Ante à inexistência de instituto jurídico para assegurar a lisura da base de cálculo presumida (inclusive por ser impossível prever o futuro) é necessário que se permita “reparar o grande

mal” (CABRAL, 2010, p. 66) que é cobrança de um tributo que posteriormente revelou-se indevido.

4 A restituição do tributo pago indevidamente

Hodiernamente assentou-se o entendimento acertado de que a relação tributária é uma relação jurídica, em superação à tese dos que defendiam tratar-se de uma relação eminentemente de poder. De fato, as garantias dos contribuintes e as limitações ao poder de tributar consagram seu caráter jurídico. A relação tributária é jurídica mesmo ao ser decorrência direta do poder político do Estado na medida em que a este são impostos limites de atuação. Constrói-se, portanto, um núcleo jurídico, delimitado por normas de ordem jurídica, visando à limitação do poder de tributar, este decorrente do poder político. Dentro desse núcleo jurídico, a relação tributária desenvolve-se em sua normalidade. Entretanto, por causas diversas, é possível que, no caso concreto, haja uma violação dos limites jurídicos ao poder de tributar e a relação obrigacional os extrapole, ocasião em que a obrigação tributária desvincula-se dos limites jurídicos que o Direito lhe impõe e imerge no poder político em sua forma mais bruta e absoluta, de modo que a relação, antes jurídica, passa a ser uma relação de poder. Nessa situação, é preciso abrir mão de instrumentos que possibilitem trazer de volta ao núcleo jurídico a relação tributária que dele se desvinculou.

Uma das ocasiões em que a relação tributária pode transbordar de seus limites jurídicos é quando há o pagamento de um tributo indevido. Ora, se o tributo é indevido é porque houve alguma falha na subsunção da situação concreta às normas que o legitimariam, seja essa falha na norma seja no caso concreto, e sua cobrança, sem essa legitimidade, não pode ser jurídica. É, portanto, um exercício do poder de tributar fora dos ditames jurídicos que o limitam, e, como tal, deve ser objeto de instrumento jurídico capaz de reintegrá-la ao ordenamento. Não o fosse, haveria um enriquecimento ilícito do Estado, que se lucupletaria sem ser detentor do crédito que cobrou. O meio pelo qual é sanado o recolhimento de tributo indevido é pela restituição do que foi pago. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 424):

Não poderia ser de outra maneira. Certificado que o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, ou que o seu direito se limitava simplesmente à parte do que efetivamente recebeu, há de devolver o valor total ou a parcela a maior que detém em seu poder, pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio.

Há celeumas de ordem semântica quanto à expressão “tributo indevido”, ao lume do entendimento doutrinário, dentre os quais se destacam as obras de Alfredo Augusto Becker (2007) e de Luciano Amaro (2013), de que, se o valor foi recolhido indevidamente não se

trata de tributo nos termos do art. 3º do CTN, e, sim, de outra prestação de fato (sem suporte jurídico) recolhida apenas a título de tributo. Paulo de Barros Carvalho (2013) tem entendimento de que o tributo indevido é, sim, receita tributária. Ciente destas valiosas manifestações, a discussão quanto à natureza jurídica desta quantia a ser restituída em nada altera o regime a que fora submetida pela legislação aplicável. A restituição do tributo indevido (ou da prestação de fato indevida) está prevista no art. 165 do CTN, que garante o direito independente de prévio protesto e da forma de pagamento, desde que decorrente de uma das causas elencadas nos seus incisos:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

O pedido de restituição pode ser feito à autoridade administrativa ou diretamente ao Poder Judiciário, neste caso, por meio de ação própria intitulada ação de repetição de indébito, instrumento do direito adjetivo que também é objeto de controvérsias semânticas, ainda que os diferentes posicionamentos em nada modifiquem seu regime jurídico. A discussão decorre da origem civilista da expressão “ação de repetição”, cuja nomenclatura dá-se naquele ramo do direito porque a restituição será pelo dobro do valor que foi indevidamente pago. Ao ser incorporada ao direito tributário, a restituição em dobro civilista cedeu à restituição do valor indevidamente pago acrescido de todos os encargos legais (arts. 165 e 167, CTN), tornando, neste ramo do direito, duvidoso o vocábulo “repetição”, já que nada é repetido.

4.1 A repetição de indébito na substituição tributária progressiva

Conforme exposto, há, na substituição tributária progressiva uma presunção de que o fato gerador ocorrerá em momento futuro, o que faz com que surja, no presente, uma obrigação tributária que será objeto do devido lançamento. Como o fato gerador não ocorreu, a autoridade administrativa deverá presumir a base de cálculo a ser utilizada no procedimento (ou ato) de lançamento do crédito tributário correspondente. Entretanto, como se trata de uma mera suposição de um fato futuro, é possível que, após o recolhimento antecipado do tributo, os acontecimentos naturais dos fatos desemboquem em quatro alternativas: 1) o fato gerador não é praticado; 2) o fato ocorre exatamente como estipulado o fato gerador é praticado mas

por um preço inferior; 3) o fato gerador é praticado mas por um preço superior; e 4) o fato gerador é praticado mas por um preço inferior.

Como no momento em que se puder verificar as situações acima expostas o tributo já fora recolhido antecipadamente e já ingressara nas finanças públicas como receita derivada, um eventual erro no cálculo de seu montante devido só poderá ser identificado após o referido pagamento. Portanto, somente restaria ao sujeito passivo que antecipou o pagamento em virtude da substituição progressiva um pedido de restituição do valor que pagou indevidamente, já que, à época da cobrança, sequer poderia questionar a presunção da autoridade administrativa. Cumpre analisar, portanto, a possibilidade de restituição do tributo pago indevidamente em cada uma das quatro possibilidades acima expostas.

A literalidade do dispositivo constitucional que instituiu a substituição tributária (art. 150, § 7º, CF) já garante o ressarcimento imediato e preferencial da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido. Dessa forma, a primeira das quatro possíveis situações não demanda grande aprofundamento, já que a Constituição expressamente assegura a restituição do que foi pago indevidamente. Também não há delongas sobre as quais se debruçar quanto ao segundo caso, em que o fato gerador ocorre nos exatos termos presumidos. Nessa situação não há porque cogitar repetição de indébito, já que o valor recolhido antecipadamente revelou-se nos exatos ditames concretos do fato gerador que sobreveio.

Nas situações restantes, quando o fato gerador é praticado em valor diferente do que fora presumido, faz-se necessário descobrir se é possível pleitear a restituição (caso o fato gerador ocorra em valor inferior ao estipulado) ou a complementação do tributo (caso o fato gerador seja praticado em valor superior). O art. 150, § 7º da CF contempla a restituição do tributo indevido somente no caso de inocorrência do fato gerador presumido. Quanto à sua ocorrência em valor diverso, houve omissão do texto constitucional, e, ante essa omissão, os entes tributantes passaram a interpretar o dispositivo de forma literal, de modo que, ao instituírem a substituição tributária progressiva em seus tributos, negaram o direito à restituição do que fora pago a maior nessa hipótese de sujeição passiva.

Foi essa interpretação literal da Constituição o entendimento dos Estados esposado no Convênio ICMS nº 13 de 1997 do CONFAZ, editado para harmonizar procedimento referente à aplicação do §7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96. Esse normativo, em sua cláusula 2ª, determinou que “não caberá restituição nem cobrança complementar quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior [...]”.

Diante da omissão constitucional, normas passaram a expressamente determinar que não caberia repetição de indébito na substituição tributária para a frente senão quando não ocorresse o fato gerador. Uma vez que este seja praticado, independentemente de dissonância do preço final para com o presumido, não caberia a restituição (nem a cobrança complementar). Esse convênio foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.851/AL, em que se alegou, em suma, a inconstitucionalidade da cláusula 2ª do referido. Sob relatoria do à época Min. Ilmar Galvão, houve a concessão de liminar nos autos da ADI supramencionada para o fim de suspender os efeitos do dispositivo regulamentar vergastado. Na referida decisão interlocutória, o Min. Rel. proferiu o seguinte entendimento:

Salta aos olhos que o Confaz conferiu interpretação literal ao texto da norma do § 7º do art. 150 da CF, ao prever a restituição do imposto pago tão-somente na hipótese de inocorrência da operação subsequente [...]

Ao fazê-lo, é fora de dúvida que desnaturou, por completo, a norma do referido parágrafo 7º, que tem por essência assegurar a pronta restituição do tributo recolhido por antecipação e que, eventualmente, venha a mostrar-se indevido, o que, obviamente, ocorre não apenas na hipótese da cláusula primeira, mas também na hipótese da cláusula segunda que, por isso, não pode subsistir.

Após a concessão desta medida liminar na ADI 1.851/AL, o mesmo Min. Ilmar Galvão fora designado para relatoria do Recurso Extraordinário (RE) nº 213.396-5/SP, que também versou sobre a repetição de indébito na substituição tributária progressiva, e, em controle de constitucionalidade difuso, foi julgado constitucional o referido regime jurídico, conforme sábia lembrança de Eduardo Maneira (2003).

O novo entendimento adotado no julgamento do RE em epígrafe pelo Ministro Relator fez-se refletir no derradeiro julgamento da ADI 1.851/AL, no qual, em sentido contrário ao adotado na decisão liminar, restaram declarados constitucionais o regime de substituição tributária progressiva e a impossibilidade da repetição do tributo indevido quando o fato gerador se der por valor inferior ao presumido.

Com o julgamento da ADI 1.851/AL, o STF utilizou-se de interpretação literal da Constituição para rejeitar a possibilidade de restituição do tributo pago a maior na substituição tributária prevista no art. 150, §7º. O principal argumento favorável ao interesse do Fisco a receber guarida do Pretório Excelso veio do raciocínio lógico segundo o qual, como a substituição tributária é instrumento do princípio da praticidade, no sentido de facilitar a arrecadação e a fiscalização, a possibilidade de eventual restituição do valor pago a maior ou complementação do valor pago a menor exigiria maior esforço da administração tributária, o que prejudicaria a praticidade da norma.

Por reconhecer que a substituição tributária perderia sua razão de existir caso a fiscalização não se tornasse menos onerosa ao Fisco, o STF deu caráter de presunção absoluta

à base de cálculo presumida, tornando o fato gerador presumido definitivo. O julgamento terminativo de mérito da ADI mencionada encontra-se vazado com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6.º E 7.º DO ART. 498 DO DEC. N.º 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1.º DO DEC. N.º 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2.º, INC. 2.º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC n.º 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7.º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, **para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade**. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.** Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (STF - ADI: 1851 AL, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 08/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 22-11-2002 PP-00055 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 REPUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060). (grifou-se).

Pelo entendimento do STF, o fato gerador presumido têm natureza jurídica de presunção relativa quanto a sua ocorrência e de presunção absoluta quanto a sua base de cálculo, já que, conforme ementa acima colacionada, o fato gerador presumido é definitivo, e não provisório sob confirmação posterior. Dessa forma, após o recolhimento antecipado do tributo o único elemento de discussão a ser admitido em eventual repetição de indébito é a não ocorrência, na prática, do fato gerador.

Se o mesmo tiver ocorrido, ainda que por valor absolutamente diverso do que fora presumido, não caberá ao substituto possibilidade de restituição do que foi pago a maior. Sacrificou-se a segurança jurídica e os limites ao poder de tributar em nome de uma maior praticidade e comodidade ao Fisco, vantagens que, como exposto, não deveriam prevalecer sobre as normas jurídicas garantidoras dos direitos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

4.2 Necessidade de revisão do posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Ao coadunar com o entendimento de que podem os Estados impedir a repetição de indébito do tributo pago indevidamente na substituição tributária progressiva, o STF convalidou o enriquecimento ilícito dos entes tributantes que se apropriarem da receita tributária em virtude de terem “se equivocado” quando da estipulação da base de cálculo presumida.

O entendimento adorado pelo Supremo quando do julgamento definitivo da ADI nº 1.851/AL pautou-se na reprovável interpretação literal do §7º do art. 150 CF/88. Entendeu-se que a Constituição, ao expressar a necessidade de restituição do tributo pago a maior apenas no caso de absoluta inoccorrência do fato imponible, deixou à autonomia legislativa dos entes tributantes a possibilidade de repetição de indébito no caso de ocorrência em valor inferior ao presumido. Padece de felicidade hermenêutica o entendimento do Tribunal Constitucional ao utilizar-se do mais pobre instrumento de interpretação do direito. Conforme Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 113-114)

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legislativas, edificando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas faculdades, a um esforço estéril, sem expressão e sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei [...].

Não bastasse o raso embasamento da interpretação literal ante todo o ordenamento jurídico e suas especificidades, utilizá-la como norteador no caso em apreço, que trata de limites ao poder de tributar, torna-se uma reprovável lembrança dos anseios políticos modeladores do direito. Em se tratando de direitos e garantias fundamentais, o direito de propriedade e os limites ao poder de tributar, a interpretação deve ser tal a proporcionar uma máxima extensão, e não sua restrição à mera disposição literal de signos semânticos, que, conforme Hugo de Brito Machado (2012b), é essencial, porém insuficiente à interpretação do direito. Rememorando o enxerto de Paulo de Barros Carvalho (2013) supra, não é lúcido ter o direito como mero texto escrito apto a ser interpretado de forma isolada por qualquer um que domine o elemento literal (qualquer pessoa meramente alfabetizada). Ora, mesmo computadores modernos são capazes de interpretar comandos literais. Não parece haver pessoas interessadas em torná-los hermeneutas jurídicos, entretanto.

Interpretado literalmente o dispositivo constitucional, os Estados e (demais entes tributantes) detêm o poder de, com fulcro em uma lei em tese de efeitos abstratos, presumir unilateralmente a futura ocorrência do fato-signo presuntivo tributário, presumir o valor final pelo qual o referido irá ocorrer, como um legado da economia planificada intervencionista, cobrar o tributo, fazendo surgir uma obrigação tributária a partir dos efeitos abstratos da lei em tese, sem que haja o suporte fático juridicizado, ou seja, uma obrigação tributária sem fato gerador praticado, e, caso este o seja posteriormente em um valor inferior ao que fora presumido, nada resta ao substituto que procedeu seu recolhimento a maior. Está convalidado o enriquecimento ilícito dos entes públicos.

Ora, estando o Fisco apto a estipular a base de cálculo presumida e estando o sujeito passivo impossibilitado de pleitear a restituição, caso o fato gerador ocorra em valor inferior, não é difícil imaginar o ente público, agora blindado, a estipular bases de cálculo bastante superiores ao valor real de mercado, já que será beneficiário de percentual sobre esse valor e que não poderá ser requerido em juízo a restituição dessa importância. Fora estabelecido, portanto, um caráter dúplice à natureza do fato gerador presumido. Quanto à ocorrência do fato gerador, tem-se uma presunção relativa, já que o próprio texto constitucional prescreve uma consequência jurídica no caso de não ocorrência do fato gerador (a restituição do tributo). Quanto à base de cálculo, entretanto, tem-se uma presunção absoluta, já que, segundo o entendimento jurisprudencial, não há nenhuma consequência jurídica caso a base de cálculo presumida mostre-se inferior ou superior (não poderá haver restituição).

É necessário, portanto, uma revisão do reprovável entendimento jurisprudencial do STF no sentido de reconhecer a necessidade da repetição de indébito na substituição tributária progressiva no caso de ocorrência do fato gerador em valor inferior ao presumido como forma de controle quantitativo das presunções dos entes públicos, para fins de evitar um enriquecimento ilícito dos mesmos ao se apropriarem de montante que transborda seu crédito tributário devido.

Conclusão

A incidência das normas tributárias veicula-se por meio de dois elementos essenciais: a norma abstrata e o fato concreto que enseja a incidência dessa norma, denominados, respectivamente, hipótese de incidência e fato gerador. É por meio da concomitante existência desses elementos que a norma tributária emitirá seus efeitos concretos, que, no caso, é o surgimento da relação jurídico-tributária, assim entendido o vínculo jurídico polarizado que une os sujeitos ativo e passivo em torno de uma obrigação de pagar o tributo ou a multa (principal) ou de fazer ou não-fazer algo (acessória).

A sujeição passiva tributária pode dar-se na figura do contribuinte, aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, e do responsável, cuja obrigação decorra de lei sem que o mesmo tenha aquela relação pessoal e direta. O presente estudo trata de uma forma de sujeição passiva chamada substituição tributária, que consiste na atribuição legal dessa condição a um terceiro que não tenha praticado o fato gerador da exação desde o momento do surgimento da relação jurídico-tributária.

Demonstrou-se que a substituição tributária pode ser classificada em regressiva, quando há diferimento do pagamento do tributo, ou progressiva, quando há sua antecipação. A substituição tributária é instrumento de viabilizar o princípio da praticidade ao facilitar a arrecadação e a fiscalização, motivo pelo qual é comumente utilizada em tributos indiretos, que tendem à formação de complexas cadeias produtivas. O grande cerne da substituição progressiva, objeto do presente estudo, inserida no §7º ao art. 150 da Constituição Federal de 1988 por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 3 de 1993, e motivo pelo qual vem a ser rechaçada pela doutrina desde o início de sua implantação no Brasil, é que, nessa forma de substituição, há antecipação do recolhimento do tributo a um período anterior à própria ocorrência do fato gerador.

Por meio da substituição tributária progressiva foi concedida ao Fisco a possibilidade de presumir a futura ocorrência do fato gerador e a realizar o recolhimento do tributo, com fulcro nessa mera presunção, desde o presente. O chamado fato gerador presumido é o instituto que proporciona à administração tributária cobrar o recolhimento antecipado de um tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu, o que chega a deformar o fenômeno da incidência das normas ao permitir sua incidência sobre um fato concreto inexistente.

Ainda dentre as problemáticas quanto à derivação do direito, ou seja, quanto à compatibilidade para com o restante do ordenamento jurídico causadas pelo recolhimento do tributo antes da prática do fato gerador, verifica-se que, para o cálculo do montante devido, em face da inexistência do fato gerador ao qual deveria reportar-se, a autoridade administrativa deverá presumir, ainda, a base de cálculo a ser utilizada, sem que haja nenhuma segurança aos substitutos tributários de que o valor estipulado pelo Fisco se coaduna com o valor praticado pelo livre mercado.

Dotado de instrumentos jurídicos que o permitem estipular o valor de mercado de produtos e recolher tributos com base nessa estipulação antes mesmo da prática do fato gerador, não raro, a natural imprecisão ao se predizer o futuro pode fazer com que o tributo recolhido antecipadamente, à superveniente ocorrência do fato gerador (se este ocorrer), revele-se em valor bastante superior ao que seria devido.

Se o fato gerador superveniente ocorrer em valor inferior ao que fora presumido, há um enriquecimento ilícito do ente público, que locupletou-se de crédito tributário parcialmente indevido. E, tendo sido indevido o crédito tributário, poderá o valor recolhido ser objeto de restituição para o sujeito passivo, a fim de evitar esse enriquecimento sem título lícito do Estado. Ocorre que o dispositivo constitucional que instituiu a substituição tributária progressiva (art. 150, §7º, CF/88) apenas fez menção à possibilidade de restituição caso não ocorra o fato gerador e silenciou quanto a sua ocorrência em valor inferior.

Em face da omissão constitucional, os Estados, ao instituírem a substituição tributária no ICMS por meio do Convênio nº 13 de 1997 do CONFAZ, determinaram que a restituição do tributo indevido só seria cabível no caso de absoluta inoccorrência do fato gerador, à literalidade do normativo constitucional. O Convênio foi objeto da Ação Direta de Constitucionalidade (ADI) nº 1.851/AL, em que questionou-se a impossibilidade de repetição de indébito caso o fato gerador superveniente ocorra em valor inferior ao presumido.

O Supremo Tribunal Federal (STF), entendendo pela literalidade do dispositivo constitucional, julgou constitucional a apropriação ilícita por parte do Estado de créditos tributários indevidos em virtude do recolhimento a maior na substituição tributária progressiva, entendimento lamentável que enfrenta forte rejeição doutrinária. Legitimou-se ao Fisco estipular a base de cálculo de um tributo cujo fato gerador não ocorreu, recolher o respectivo montante e, caso o valor estipulado demonstre-se desarrazoado futuramente, o direito que teria o substituto à repetição de indébito lhe fora estirpado.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Código (1966). **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 02 fev. 2014.

_____. CONFAZ. **Convênio ICMS nº 66/1988**, de 14 de dezembro de 1988. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1988/CV066_88.htm> Acesso em: 06 fev. 2014.

_____. CONFAZ. **Convênio ICMS nº 13/1997**, de 21 de março de 1997. Harmoniza procedimento referente a aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10

da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/ICMS/1997/CV013_97.htm> Acesso em: 06 fev. 2014.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 06 fev. 2014.

_____. Constituição (1988). **Emenda Constitucional nº 3**, de 17 de março de 1993. Altera os arts. 40, 42, 102, 103, 150, 155, 156, 160, 167 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 44**, de 07 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp44.htm>. Acesso em: 06 fev. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 06 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.851/AL**, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, DJ 22.11.2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 213.396/SP**, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 1º.12.2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 70**. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0070.htm> Acesso em: 05 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 323**. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0323.htm> Acesso em: 05 fev. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 547**. Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0547.htm> Acesso em: 05 fev. 2014.

CABRAL, Ana Rita do Nascimento. **A teoria do fato gerador e o fato gerador presumido**. Fortaleza: Universidade de Fortaleza, 2010. 92 p. Dissertação (mestrado), Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. 1. v.

_____. **Sujeição passiva e responsáveis tributários**. In: Repertório IOB de Jurisprudência, n. 11, p. 255-265, jun. 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). **Construindo o direito tributário na Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 169-223.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

JARACH, Dino. **O fato imponible**: Teoria geral do direito substantivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012a.

_____. Significado da norma do Código Tributário Nacional que preconiza a interpretação literal. **Revista Interesse Público**. Belo Horizonte, a. 14, n. 75, p. 143-156, 2012b.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para a frente” no ICMS. **Revista dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 95, p. 56-64, ago. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Garantias do contribuinte-cidadão: a lei e o poder. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Orgs.). **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 207-214.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. 1.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.